

**Sprawa C-227/21****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

9 kwietnia 2021 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litwa)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

31 marca 2021 r.

**Skarżąca i wnosząca odwołanie:**

„HA.EN.” UAB

**Pozwana i druga strona postępowania:**

Valstybinė mokesčių inspekcija

**Przedmiot postępowania głównego**

Spór podatkowy dotyczący odmowy uznania prawa skarżącej do odliczenia naliczonego VAT w sytuacji, gdy skarżąca, nabywając nieruchomość, wiedziała lub powinna była wiedzieć, że dostawca, z uwagi na swoją niewypłacalność, nie wpłaci do budżetu państwa należnego VAT.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wykładnia dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady neutralności podatkowej.

Artykuł 267 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

## Pytanie prejudycjalne

Czy dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce organów krajowych, zgodnie z którą odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia naliczonego VAT, jeżeli nabywając nieruchomość, wiedział on (lub powinien był wiedzieć), że dostawca, z uwagi na swoją niewypłacalność, nie wpłaci (lub nie będzie w stanie wpłacić) do budżetu państwa należnego VAT?

## Powołane przepisy prawa Unii

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

## Powołane przepisy prawa krajowego

Artykuł 58 ust. 1 pkt 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej) (w wersji ustawy nr IX-751 z dnia 5 marca 2020 r.):

„Podatnik zidentyfikowany dla celów VAT może odliczyć naliczony VAT lub VAT od przywozu w odniesieniu do towarów lub usług nabytych lub przywiezionych, w przypadku gdy owe towary lub usługi są przeznaczone do wykorzystania przy następujących rodzajach działalności podatnika VAT: [...] dostawie towarów lub świadczeniu usług, od których pobiera się VAT [...]”.

Artykuł 719 ust. 1 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (kodeksu postępowania cywilnego Republiki Litewskiej) (zmienionej ustawą nr XII-889 z dnia 15 maja 2014 r.):

„Jeśli licytacja zostaje uznana za nieważną z uwagi na brak licytanta [...], własność nieruchomości przechodzi na osobę wszczynającą egzekucję za pierwotną cenę sprzedaży nieruchomości na licytacji”.

## Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Na podstawie umowy o kredyt z dnia 21 września 2007 r. „Medicinos bankas” UAB (zwany dalej „bankiem”) udzielił spółce „Sostinės būstai” UAB (zwanej dalej „kredytobiorcą”) kredytu na prowadzenie działalności deweloperskiej, a w celu zabezpieczenia należytego wykonania umowy kredytobiorca ustanowił hipotekę umowną obejmującą działkę w mieście Wilno wraz ze znajdującym się na niej budynkiem w trakcie budowy.

- 2 Na podstawie umowy cesji wierzytelności z dnia 27 listopada 2015 r. skarżąca nabyła od banku za opłatą wszelkie roszczenia finansowe wynikające z umowy o kredyt zawartej przez ów bank z kredytobiorcą wraz z wszelkimi prawami ustanowionymi w celu zabezpieczenia wykonania zobowiązań, w tym wspomnianą wyżej hipoteką umowną. Zawierając tę umowę, skarżąca potwierdziła między innymi, że zapoznała się z sytuacją ekonomiczno-finansową i prawną kredytobiorcy oraz że miała świadomość, iż kredytobiorca jest niewypłacalny i jest objęty postępowaniem restrukturyzacyjnym.
- 3 Zarządzeniem komornika z dnia 23 maja 2016 r. ogłoszono licytację części nieruchomości kredytobiorcy, jednak żaden nabywca nie wykazał nią zainteresowania.
- 4 W związku z tym, że licytacja nie doszła do skutku, ofertę przejęcia owej nieruchomości należącej do kredytobiorcy (zwanej dalej „nieruchomością”) złożono skarżącej, zaspokajając tym samym część jej roszczeń. Skarżąca skorzystała z tego prawa i przejęła nieruchomość.
- 5 W tym celu w dniu 21 lipca 2016 r. sporządzono dokument dotyczący przeniesienia własności na rzecz osoby wszczynającej egzekucję, na mocy którego komornik przeniósł na skarżącą własność nieruchomości o wartości 5 468 000 EUR.
- 6 W dniu 5 sierpnia 2016 r. kredytobiorca wystawił fakturę VAT, na której wskazał, że przeniesiono własność nieruchomości za kwotę 4 519 008,26 EUR powiększoną o VAT w wysokości 948 991,74 EUR. Skarżąca zaksięgowała fakturę VAT, odliczyła naliczony VAT i zadeklarowała VAT w deklaracji VAT za listopad 2016 r.
- 7 Kredytobiorca zaksięgował fakturę VAT, zadeklarował należny VAT wskazany na fakturze VAT w deklaracji VAT za sierpień 2016 r., ale nie wpłacił do budżetu państwa tego należnego VAT. W dniu 1 października 2016 r. kredytobiorca uzyskał status spółki objętej postępowaniem upadłościowym.
- 8 W dniu 20 grudnia 2016 r. skarżąca złożyła do Valstybinė mokesčių inspekcija (krajowego inspektoratu podatkowego, zwanego dalej „inspektoratem” lub „organem podatkowym”) wniosek o zwrot nadpłaconej kwoty VAT, która wynikała z zadeklarowanego podlegającego odliczeniu naliczonego VAT. W następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w stosunku do skarżącej inspektorat stwierdził, że skarżąca – przez to, że zawarła transakcję nabycia nieruchomości i wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż kredytobiorca nie uiszcza VAT od takiej transakcji – działała nieuczciwie i dopuściła się nadużycia prawa, wobec czego nie nabyła prawa do odliczenia VAT. Z tego względu decyzją z dnia 12 lipca 2017 r. odmówiono skarżącej prawa do odliczenia VAT w kwocie 948 980 EUR, obciążono ją odsetkami w wysokości 38 148,46 EUR za zwłokę w zapłacie VAT oraz nałożono na nią grzywnę w wysokości 284 694 EUR za nierzetelne rozliczenie VAT.

- 9 Skarżąca zaskarżyła tę decyzję inspektoratu do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej, zwanej dalej „komisją ds. sporów podatkowych”), która decyzją z dnia 22 stycznia 2018 r. uchyliła decyzję inspektoratu w części dotyczącej naliczonych odsetek za zwłokę oraz nałożonej grzywny, ale po stwierdzeniu, że skarżąca dopuściła się nadużycia prawa, utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego o nieuznaniu prawa tego podatnika do odliczenia VAT.
- 10 Skarżąca wniosła skargę na tę ostatnią część decyzji komisji ds. sporów podatkowych do Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowego sądu administracyjnego w Wilnie), który wyrokiem z dnia 14 listopada 2018 r. oddalił skargę jako bezzasadną.
- 11 Uwzględniając częściowo odwołanie skarżącej, Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 13 maja 2020 r. uchylił wyżej wymieniony wyrok sądu pierwszej instancji i przekazał temu sądowi sprawę do ponownego rozpoznania, stwierdzając między innymi konieczność dokonania przez ów sąd oceny warunków i oznak występowania nadużycia prawa w przedmiotowej sprawie.
- 12 Okręgowy sąd administracyjny w Wilnie, po ponownym rozpatrzeniu sporu podatkowego, wyrokiem z dnia 3 września 2020 r. uznał, że skarżąca dopuściła się nadużycia prawa, wobec czego inspektorat słusznie odmówił uznania jej prawa do odliczenia naliczonego VAT. Skarżąca ponownie odwołała się do najwyższego sądu administracyjnego Litwy.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

#### *Uwagi wstępne*

- 13 W niniejszej sprawie organ podatkowy przede wszystkim odmówił skarżącej prawa do odliczenia po stwierdzeniu, że nabywając nieruchomości i dążąc do odliczenia naliczonego VAT, dopuściła się ona nadużycia prawa, ponieważ wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż kredytobiorca nie wpłaci do budżetu państwa należnego VAT, czyli wiedziała lub powinna była wiedzieć, że przyczynia się do niepłacenia podatków, a mimo to dokonała takiej transakcji.
- 14 Z tych względów organ podatkowy uznał też skarżącą za „nieuczciwą”, stwierdzając, że uczestniczyła ona w transakcji wiążącej się z unikaniem opodatkowania lub oszustwem podatkowym.
- 15 Okoliczności faktyczne sprawy czynią uzasadnionym stwierdzenie, że skarżąca wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż po przejęciu przez nią nieruchomości kredytobiorca nie będzie w stanie wywiązać się z obowiązku zapłaty VAT do budżetu państwa, ponieważ:

- 1) skarżąca, zawierając wspomniane wyżej umowy z bankiem, zapoznała się z sytuacją finansową kredytobiorcy, została poinformowana o wszczętym postępowaniu restrukturyzacyjnym oraz o wcześniejszym zamiarze wszczęcia przez bank postępowania upadłościowego z powodu niewypłacalności kredytobiorcy;
  - 2) przy rozliczeniu za nieruchomość zapłata za nią polegała na potrąceniu wierzytelności, a kredytobiorca nie otrzymał w rzeczywistości żadnych środków pieniężnych;
  - 3) w chwili nabycia nieruchomości jeden z udziałowców skarżącej był odrębnym wierzycielem kredytobiorcy oraz przewodniczącym zgromadzenia wierzycieli kredytobiorcy w toczącym się wobec niego postępowaniu restrukturyzacyjnym i niewątpliwie wiedział, że kredytobiorca nie posiadał innych aktywów oraz że po przejęciu przez skarżącą jego jedyne go składnika majątku odprowadzanie VAT do budżetu państwa ani zaspokajanie roszczeń innych wierzycieli nie będzie już możliwe.
- 16 Należy również zauważyć, że kredytobiorca dokonał dostawy nieruchomości, wiedząc, że nie zapłaci VAT do budżetu państwa z uwagi na swoją niewypłacalność.
- Prawo do odliczenia naliczonego VAT w sytuacji, gdy dostawca nie zapłacił do budżetu państwa należnego VAT*
- 17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii (zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał Sprawiedliwości orzekł wielokrotnie, że prawo to stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (zob. wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37; z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Wspólny system VAT zapewnia neutralność całej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że rzeczona działalność sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT [zob. wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo]. Jeżeli zatem z oceny transakcji wynika, że przedmiotowe dostawy



towarów zostały rzeczywiście dokonane, a towary te zostały wykorzystane na dalszym etapie obrotu przez osobę wnoszącą o odliczenie na potrzeby jej opodatkowanych transakcji, osobie tej co do zasady nie można odmówić skorzystania z prawa do odliczenia (wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 33).

- 19 Zdaniem izby, w świetle argumentów stron postępowania oraz dostępnych w sprawie obiektywnych danych, w niniejszej sprawie spełnione zostały wyżej wymienione przesłanki prawa do odliczenia VAT.
- 20 Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie orzekał, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (zob. wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 Wspomniano, że skarżącej odmówiono prawa do odliczenia VAT, co do zasady, w następstwie stwierdzenia nadużycia prawa, którego się dopuściła, oraz jej nieuczciwości.
- 22 Co się tyczy nadużycia prawa, Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił, że stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga spełnienia dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, że odnośne transakcje pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT skutkują uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych dowodów wynika, że zasadniczy cel odnośnych transakcji ogranicza się do uzyskania owej korzyści podatkowej (zob. wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych (zob. w tym względzie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W niniejszej sprawie, po pierwsze, nie jest pewne, czy cel skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT jest niezgodny z celami przepisów dyrektywy VAT ustanawiających to prawo, ponieważ VAT, do którego odliczenia dąży skarżąca, nie został wpłacony do budżetu państwa z uwagi na niewypłacalność dostawcy, niezależnie od tego, czy podatnik o tym wiedział lub powinien był wiedzieć.

- 24 W tym względzie Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie orzekał, że kwestia, czy VAT należny z tytułu wcześniejszych transakcji dotyczących danych towarów został zapłacony skarbowi państwa, *nie ma wpływu na prawo do odliczenia VAT* (postanowienie z dnia 3 września 2020 r., *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 62; wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r., *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54; z dnia 6 grudnia 2012 r., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 28; z dnia 9 listopada 2017 r., *Wind Innovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, pkt 44). Trybunał Sprawiedliwości potwierdził to stanowisko także przy okazji wykładni sformułowania „należny lub zapłacony” użytego w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT (zob. w tym względzie wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, pkt 25; z dnia 22 października 2015 r., *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 45).
- 25 Ponadto z oceny dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 29 marca 2012 r., *Véleclair* (C-414/10, EU:C:2012:183), można wysnuć wniosek, że działania podatnika, które doprowadziły do nieuiszczenia VAT od przywozu, nie pozbawiają go prawa do odliczenia tego podatku w późniejszym terminie, nawet jeśli ostatecznie nie został on zapłacony do budżetu państwa z powodu postępowania upadłościowego w stosunku do tego podatnika. Innymi słowy, można stwierdzić, że w tym orzeczeniu wydanym w trybie prejudycjalnym zasadniczo uznano prawo do odliczenia VAT od przywozu nawet w sytuacji, gdy dąży się do wykonania tego prawa ze świadomością, że ów podatek nie zostanie zapłacony.
- 26 Po drugie, w niniejszej sprawie mimo że skarżąca wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż kredytobiorca nie będzie w stanie zapłacić należnego VAT do budżetu państwa, wybrała ona metodę zaspokojenia roszczenia, która skutkowałą powstaniem jej prawa do odliczenia naliczonego VAT, czyli doprowadziła do powstania odpowiedniej korzyści podatkowej. Niemniej jednak należy pamiętać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych (zob. wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 42), i nie mają oni obowiązku dokonania wyboru tej czynności, z którą wiąże się zapłata wyższej kwoty VAT (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 27).
- 27 Po trzecie, należy uznać, że w niniejszej sprawie *już sam fakt*, iż skarżąca, realizując część swojej wierzytelności, nabyła od dłużnika własność nieruchomości o dużej wartości zgodnie z procedurą ustanowioną przez prawo, nie pozwala na stwierdzenie, że jedynym lub głównym celem tej transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej.
- 28 Co się tyczy nieuczciwości skarżącej jako przesłanki do odmowy uznania jej prawa do odliczenia VAT, należy pamiętać, że trzeba odmówić podatnikowi

prawa do odliczenia VAT między innymi, gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT (zob. na przykład wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 46; z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35).

- 29 Kwestią sporną jest jednak, czy stwierdzenie oszustwa w zakresie VAT (lub unikania opodatkowania), o których mowa w orzecznictwie Trybunału, możliwe jest w sytuacji, gdy 1) dostawa nieruchomości następuje w okolicznościach, w których komornik prowadzi egzekucję z majątku dostawcy, 2) dostawca deklaruje należny VAT, lecz 3) nie płaci należnego VAT z uwagi na swoją niewypłacalność (czyli obiektywnie nie posiada środków na wykonanie zobowiązania wobec państwa).
- 30 Z drugiej strony, w celu ustalenia, co w niniejszym przypadku powinno się uznać za „oszustwo w zakresie VAT”, należy zauważyć, że odpowiednie przepisy dyrektywy VAT nie określają treści rozpatrywanego pojęcia. Trybunał Sprawiedliwości również nie określił wyraźnie elementów tego pojęcia.
- 31 Biorąc pod uwagę cele dyrektywy VAT dotyczące ustanowienia wspólnego systemu VAT, należy uznać, że pojęcie „oszustwa w zakresie VAT”, które Trybunał Sprawiedliwości stosuje w swoim orzecznictwie, jest pojęciem prawa Unii, a zatem odmienna wykładnia tego pojęcia na gruncie prawa krajowego jako przesłanki odmowy uznania prawa podatnika do odliczenia podatku VAT może być sprzeczna z celami tej dyrektywy. Należy zatem wyjaśnić, jak oceniać sytuację, w której dochodzi do podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów i wystawienia faktury VAT, a dostawca nie zamierza zapłacić należnego VAT do budżetu państwa z uwagi na niewypłacalność lub nieuchronne postępowanie upadłościowe.
- 32 Należy zauważyć, że w praktyce litewskiego organu podatkowego oraz w orzecznictwie sądów krajowych odnotowano wiele przypadków odmowy uznania prawa podatnika do odliczenia naliczonego VAT w sytuacji, gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że dostawca nie zapłaci do budżetu państwa należnego VAT z powodu trudności finansowych lub grożącej mu niewypłacalności lub wykorzysta środki otrzymane za dostarczone towary przede wszystkim na pokrycie swoich kosztów operacyjnych lub na zaspokojenie innych wierzycieli.
- 33 Odpowiedź na pytanie prejudycjalne ma kluczowe znaczenie dla niniejszej sprawy, ponieważ umożliwi, w szczególności przy zapewnieniu pierwszeństwa prawa Unii, jednoznaczne i jasne rozstrzygnięcie w przedmiocie prawa skarżącej do odliczenia VAT w niniejszej sprawie.